

Supuesto Nº 4 Examen CSIHE

14 de septiembre de 2024

SUPUESTO 4.1

La sociedad FUTURO S.A., fundada en 2008, tiene por objeto social en 2024 el cultivo y venta de flores a minoristas.

Su domicilio social y fiscal está en Madrid.

Su ejercicio social es coincidente con el año natural y en el ejercicio 2023 su Importe Neto de la Cifra de Negocios ascendió a 15.250.000 €, según las cuentas depositadas en el Registro Mercantil.

FUTURO S.A. es propiedad de las hermanas Rosa y Margarita al 50% cada una de ellas que decidieron poner en producción una finca heredada de sus padres en la provincia de Segovia y que estas aportaron como desembolso del capital a la constitución de la sociedad.

En el ejercicio 2024 FUTURO S.A. tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y su tipo de gravamen es del 25%.

El Resultado Contable antes de la contabilización del Impuesto sobre Beneficios en 2024 asciende a 798.000 €. Rosa y Margarita, como consecuencia de la buena marcha de FUTURO S.A., ampliaron sus negocios y constituyeron en 2022 la entidad PASADO S.L. para la producción de aceite de oliven virgen extra (AOVE). La totalidad de las participaciones de PASADO S.L. pertenecen a FUTURO S.A.

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2024 se dispone de la siguiente información adicional que puede tener incidencia en la misma:

1. FUTURO S.A. adquirió en 2021 por importe 1.250.000 € una finca en la provincia de Ciudad Real que se encuentra plantada con 1.500 olivos de aceituna para la producción de AOVE. Esta finca ha sido vendida en 2024 por FUTURO S.A. a PASADO S.L. por su valor de mercado en el momento de la venta, 1.000.000 €, lo que ha dado lugar a la contabilización de una pérdida por importe de 250.000 €.
2. Para producir calor en la finca de Segovia, FUTURO S.A. ha adquirido un total de 250 dispositivos que permiten acumular el calor procedente de la luz del sol y liberarlo cuando la temperatura desciende por debajo de un nivel previamente programado. El precio de compra unitario ascendió a 250 €, los mismos fueron instalados el 1/1/2023 y su vida útil asciende a 5 años. En el ejercicio 2023 FUTURO S.A. aplicó la libertad de amortización dentro de los límites legales máximos previstos para los elementos del inmovilizado

material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 € y con un límite para el período impositivo de 25.000 €.

3. Rosa y Margarita disfrutan de sus días de vacaciones juntas. En el mes de septiembre de 2024 recorrieron Argentina ascendiendo el importe de la factura emitida por la agencia de viajes a 63.000 € que se ha contabilizado por FUTURO S.A. en la cuenta 627 "Publicidad, propaganda y relaciones públicas".
4. En el ejercicio 2022 FUTURO S.A. entregó una parcela colindante con la que en la actualidad explota y que consideró no apta para plantar y cosechar frutos rojos por su orientación a un agricultor de la zona recibiendo a cambio una maquinaria. En dicho ejercicio, FUTURO S.A. dio de baja el terreno por su valor contable de 100.000 € y por el mismo importe dio de alta la maquinaria. No obstante, el terreno entregado tenía un valor de mercado de 160.000 € razón por la cual en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades efectuó una corrección positiva al resultado contable por importe de 60.000 €. La maquinaria adquirida en 2002 era nueva y se amortiza contable y fiscalmente en 10 años.
5. FUTURO S.A. ha percibido en 2024 un dividendo de PASADO S.L. por importe de 100.000 €. En el ejercicio 2023 el Importe Neto de la Cifra de Negocios de PASADO S.L. ascendió a 7.600.000 €.

SE PIDE:

- 1) Para los puntos 1 a 5, anotaciones contables correspondientes a las diferencias temporarias deducibles o imponibles para el ejercicio 2024. Una vez interpretada la información que se desprende del enunciado, si el opositor considera que no precisa asiento contable debe razonarse sucintamente la respuesta.

SUPUESTO 4.2

La sociedad PARAISO, S.L. con domicilio en Asturias se dedica a dos tipos de actividades económicas, la producción y comercialización de sidra, así como a la prestación de servicios de enseñanza puesto que se la ha atribuido por la Comunidad Autónoma la condición de centro de enseñanza concertado de educación primaria. Ambas actividades constituyen un único sector diferenciado a efectos del IVA. Al realizar tanto operaciones sujetas, como operaciones sujetas y exentas, ha optado por aplicar prorata general.

La prorrata definitiva del año 2022 fue del 90%.

Durante el ejercicio 2023 se han realizado las siguientes operaciones:

- Venta de botellas de sidra, así como barriles, vasos y escanciadores de sidra: 1.500.000,00 euros.
- Operaciones relacionadas con la enseñanza primaria cuya realización no origina el derecho a la deducción: 600.000,00 euros.
- Gastos relacionados con las dos actividades económicas que desarrolla: 400.000 euros.
- Gastos exclusivos de la actividad de producción y comercialización de sidra, 300.000 euros.
- Gastos exclusivos de la actividad de enseñanza 200.000 euros.
- Además de los anteriores, se adquieren manzanas en Francia en el mes de octubre, que son transportadas por carretera desde París, por importe de 50.000 euros. EL vendedor es una Sociedad anónima francesa en régimen general de IVA conforme a la legislación en su país. La mitad del precio se había pagado por adelantado en el mes de mayo.
- Adicionalmente, vende una maquinaria que formaba parte de su inmovilizado para su exportación a Estados Unidos adquirida en el año 2020 por 300.000 euros. La prorrata definitiva correspondiente al ejercicio 2020 es del 70%. El precio de transmisión ha sido de 500.000 euros.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que, en el año 2022, la sociedad compró a un empresario asturiano una máquina de prensar manzana por importe de 100.000 euros.

Los anteriores importes son netos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Considérese a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido un tipo de gravamen del 21%.

SE PIDE:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, haciendo especial mención al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2023. Una vez interpretada la información que se desprende del enunciado, si el opositor considera que no precisa asiento contable debe razonarse sucintamente la respuesta.

Solución ejercicio impuesto de sociedades

Información del enunciado

Cifra de negocios del año anterior 15.250.000 por lo tanto la empresa no es ERD

Tipo impositivo 25%

Resultado antes de impuestos 2024 798.000 euros

La entidad FUTURO S.A pertenece al 50% a dos hermanas

La sociedad FUTURO S.A es titular de todas las acciones de la sociedad PASADO S.L

1. Se vende un activo con una pérdida de 250.000 euros

Art 11.9. Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea **una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio**, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, **se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.**

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Se vende a una empresa del grupo de la que la sociedad tiene la totalidad de las participaciones ajuste positivo +250.000 Nace un Activo por diferencias temporarias deducibles

| | | | |
|-----------|--|---|---------------------------------|
| 1.000.000 | Bancos (572) | | |
| 250.000 | Perdidas procedentes del inmovilizado material (671) | | |
| | | a | Terrenos (210) 1.250.000 |
| 62.500 | Activos por diferencias temporarias deducibles 250.000 x 25% (474) | | |
| | | a | Impuesto diferido (6301) 62.500 |

2. Por la adquisición de los 250 dispositivos por 250 euros cada uno

$$250 \times 250 = 62.500$$

$$62.500/5 = 12.500 \text{ Gasto contable}$$

| Año | Gasto contable | Gasto fiscal | Ajuste |
|------|----------------|--------------|---------|
| 2023 | 12.500 | 25.000 | -12.500 |
| 2024 | 12.500 | 12.500 | 0 |
| 2025 | 12.500 | 12.500 | 0 |
| 2026 | 12.500 | 12.500 | 0 |
| 2027 | 12.500 | 0 | +12.500 |

Art12.3.LIS No obstante, podrán amortizarse libremente:

e) **Los elementos del inmovilizado material nuevos**, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Se plantearía la cuestión de si en los siguientes años puedo aplicar también el límite de los 25.000 o ya no aplicaría la libertad de amortización

De acuerdo con el art 12.3 LIS la aplicación de la libertad de amortización para elementos de escaso valor está sujeto al cumplimiento de las siguientes **condiciones**:

a) Inversión en elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros.

b) Límite: con independencia de cuál sea el volumen total de inversión en elementos nuevos que haya realizado la empresa en un mismo período impositivo, la libertad de amortización está limitada a un importe máximo de 25.000 euros referido al período impositivo.

Si la inversión del período es superior a este importe, **el exceso no puede disfrutar de libertad de amortización**, Respecto al exceso que no ha podido aplicar libertad de amortización caben varias **interpretaciones**

1. Considerar que la normativa impone un **límite a la inversión** realizada en cada período impositivo que puede amortizarse libremente, por lo que las inversiones que excedan de 25.000 euros no pueden

amortizarse de forma acelerada ni en el período impositivo en el que se realiza la inversión ni en períodos impositivos siguientes.

2. Entender que se impone un **límite al importe de la amortización libre** en cada período impositivo. Así, pueden realizarse inversiones que excedan de 25.000 euros, pero en el período impositivo en que se realiza la inversión la amortización máxima sería de 25.000 euros, sin perjuicio de que el resto de la inversión realizada pueda amortizarse libremente en períodos posteriores, sin que en estos el importe de la libertad de amortización pueda igualmente exceder de 25.000 euros, teniendo en cuenta también la posible inversión en elementos de escaso valor realizada en esos períodos impositivos posteriores.

La literalidad de la normativa inclinarse por la primera interpretación, sin embargo, la segunda tendría un efecto práctico neutral ya que permite aplicar este incentivo fiscal de igual manera con independencia de que la inversión se concentre en un solo ejercicio o en varios y, por lo tanto, no afecta a las decisiones de inversión.

Cuando este incentivo fiscal era aplicable **solo a las empresas de reducida dimensión**

(antes de la última reforma de la LIS), la interpretación administrativa se decantó por la primera: el exceso de inversión realizada en el período sobre 25.000 euros no podría acogerse a este incentivo fiscal, en estos términos se manifestó la DGT 1-10-99.

Por lo expuesto anteriormente y en base a la doctrina establecida por la DGT 1-10-99 en la resolución aplico la primera de las interpretaciones expuestas anteriormente, no pudiendo la empresa aplicar libertad de amortización por estos bienes de escaso valor adquiridos en el año 2023

Siguiendo esta interpretación no correspondería realizar ningún ajuste fiscal (Si se aplicara la segunda interpretación el gasto fiscal sería 25.000 y procedería realizar ajuste)

3.El gasto del viaje no es fiscalmente deducible ajuste positivo +63.000

| | | | |
|--------|---|----------------|--------|
| 63.000 | Publicidad, propaganda y relaciones publicas (627) | | |
| | | a Bancos (572) | 63.000 |

Se trata de una diferencia permanente

4. Se trata de una permuta comercial, en la que el bien recibido se debe valorar por el valor razonable del entregado 160.000 o el del recibido si es más fiable y con el límite de este último (que no se indica). **No fue correcta la valoración que se realizó en el año 2022**

Contablemente la empresa según se nos indica realizó los siguientes asiento en 2022

| | | | |
|---------|------------------|----------------|---------|
| 100.000 | Maquinaria (213) | | |
| | a | Terrenos (210) | 100.000 |

Por el ajuste fiscal que realizó la empresa tras no contabilizar correctamente la permuta.

| | | | |
|--------|---|--------------------------|--------|
| 15.000 | Activos por diferencias temporarias deducibles 60.000 x 25% (474) | | |
| | a | Impuesto diferido (6301) | 15.000 |

Por el ajuste nació una diferencia temporaria deducible, en los siguientes ejercicios revertirá con la amortización o la baja del bien.

Contablemente la empresa está amortizando 10.000 y fiscalmente debe amortizar 16.000

En el año 2024 se realizará un ajuste negativo por importe de 6.000

| | | | |
|------|--------------------------|--|------|
| 1500 | Impuesto diferido (6301) | | |
| | a | Activos por diferencias temporarias deducibles 6.000 x 25% (474) | 1500 |

5. Por el dividendo de una empresa en la que participa al 100% y que está sometida a una tributación superior al 10% nominal

Se aplicaría la exención del artículo 21

Analizamos si procede aplicar exención del 95% o del 100%

11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros. (se cumple este requisito)

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.

La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:

i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley; (no es una entidad patrimonial)

ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas; (antes de 2022 la sociedad no existía)

iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento (se cumple este requisito)

b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios. (se cumple se constituyo en 2022)

c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya. (se cumple se constituyó en 2022 y está repartiendo en 2024)

La renta estaría exenta al 100%

Se trata de una diferencia permanente ajuste negativo por importe de 100.000 euros.

Solución Supuesto IVA PARAISO SL

El enunciado nos indica que la empresa aplica prorrata general

Prorrata definitiva del año 2022 90% (provisional 2023)

Prorrata definitiva del 2023 $1.500.000 / (1.500.000 + 600.000) = 0,7142 = 72\%$

La venta de la maquina no formara parte del cálculo de la prorrata

El enunciado nos dice que se aplica prorrata general por lo tanto a todos los gastos se les aplicara prorrata

Por la facturación de las clases (actividad exenta), habrá realizo varios asientos, pero a falta de otra información se presenta el importe agrupado

| | | | | |
|---------|-----------------------------|---|-------------------------------|---------|
| 600.000 | Clientes (430)/Bancos (572) | a | | |
| | | | Prestación de servicios (705) | 600.000 |

Por la venta de botellas de sidra, actividad sujeta y no exenta, habrá realizo varios asientos, pero a falta de otra información se presenta el importe agrupado

| | | | | |
|-----------|-----------------------------|---|----------------------------|-----------|
| 1.815.000 | Clientes (430)/Bancos (572) | a | | |
| | | | Venta de mercaderías (700) | 1.500.000 |
| | | | HP, IVA repercutido (477) | 315.000 |
| | | | (1.500.000 x 21%) | |

Gastos totales $400.000 + 300.000 + 200.000 = 900.000$

Estos gastos han soportado un IVA de 21% $900.000 = 189.000$

De este IVA ha contabilizado como HP IVA SOPORTADO $189.000 \times 90\% = 170.100$

A todos los gastos se les aplica la prorrata al indicarnos el enunciado que la empresa aplica prorrata general

Por los gastos comunes, habrá realizo varios asientos, pero a falta de otra información se presenta el importe agrupado

| | |
|---------|---|
| 408.400 | Gastos segun su naturaleza (6xx) |
| | $400.000 + 400.000 \times 21\% \times 10\%$ |
| 75.600 | Hacienda Pública, IVA soportado |
| | $(400.000 \times 21\% \times 90\%) (472)$ |

a Bancos e instituciones de crédito c/c 484.000
vista, euros (400.000 × 1,21) (572)

Por los gastos de la actividad no exenta, habrá realizado varios asientos, pero a falta de otra información se presenta el importe agrupado

306.300 Gastos según su naturaleza (6xx)
300.000 + 300.000 × 21 % × 10 %

56.700 Hacienda Pública, IVA soportado
(300.000 × 21 % × 90 %) (472)

a Bancos e instituciones de crédito c/c 363.000
vista, euros (300.000 × 1,21) (572)

Por los gastos de la actividad exenta, habrá realizado varios asientos, pero a falta de otra información se presenta el importe agrupado

204.200 Gastos según su naturaleza (6xx)
200.000 + 200.000 × 21 % × 10 %

37.800 Hacienda Pública, IVA soportado
(200.000 × 21 % × 90 %) (472)

a Bancos e instituciones de crédito c/c 242.000
vista, euros (200.000 × 1,21) (572)

De acuerdo con la prorrata definitiva el IVA deducible es del 72%

$$72\% \times 189.000 = 136.080$$

$$170.100 - 136.080 = 34.020$$

La diferencia debió ser menor IVA soportado 34.020

34.020 (639) Ajustes negativos IVA corriente

a Hacienda Pública, IVA soportado 34.020
(472)

En los anticipos de operaciones intracomunitarias no se devenga IVA

| | | |
|--------|--|---------------------|
| 50.000 | Anticipos entregados a proveedores (407) | |
| | | (Bancos 572) 25.000 |

En el momento del devengo

| | | |
|--------|-----------------------------|---|
| 50.000 | Compra de mercaderías (600) | |
| | | Anticipos entregados a proveedores 25.000 |
| | | (407) |
| | | Bancos (572) 25.000 |

Por la inversión del sujeto pasivo si nos hemos identificado a efectos NIF IVA

| | | |
|-------|---------------------------------------|----------------------------------|
| 1.050 | Compra de mercaderías (600) | |
| 9.450 | Hacienda Pública, IVA soportado (472) | |
| | | HP, IVA repercutido (477) 10.500 |

$50.000 \times 21\% = 10.500$

Deducible $10.500 \times 90\% = 9.450$

Por lo que indica el enunciado también deberemos regularizar este IVA por ser adicional a los gastos anteriores (podría hacerse todo de forma conjunta)

Deducible $10.500 \times 90\% = 9450$ prorrata provisional

Deducible $10.500 \times 72\% = 7.560$ prorrata definitiva

| | | |
|-------|-------------------------------------|---|
| 1.890 | (639)Ajustes negative IVA corriente | |
| | | a Hacienda Pública, IVA soportado 1.890 |
| | | (472) |

Adicionalmente, vende una maquinaria que formaba parte de su inmovilizado para su exportación a Estados Unidos adquirida en el año 2020 por 300.000 euros. La prorrata definitiva correspondiente al ejercicio 2020 es del 70%. El precio de transmisión ha sido de 500.000 euros.

Por la venta de la maquina

xxx (291) Amortizacion acumulada inmovilizado material

605.000 (572) Bancos

| | | |
|---|--|----------------|
| a | Maquinaria (213) | xxx |
| | HP, IVA repercutido (477) | 105.000 |
| | Beneficio procedente del inmovilizado material (771) | xxxx |

El enunciado indica que adicionalmente, vende una maquinaria que formaba parte de su inmovilizado para su exportación a Estados Unidos

Si es una exportación no se repercute IVA y no incluiríamos en el asiento HP, IVA repercutido (477) por 105.000

Si se vende a una empresa situada en el TAI para su posterior exportación sí que se repercutiría el IVA

Se da de baja el inmovilizado **durante el periodo de regularización** que son cuatro años (2021, 2022, 2023 y 2024)

Solo quedaba este año 2023 y 2024

$500.000 \times 21\% = 105.000$ IVA repercutido en la venta (limite de la regularización)

Regularización $300.000 \times 21\% \times (100\% - 70\%) \times 2/5 = 3.780$

7.500 Hacienda Pública, IVA soportado (472)

| | | |
|---|--|-------|
| a | (6392) Ajustes positivo IVA de inversiones | 7.500 |
|---|--|-------|

Por la máquina de prensar manzana

La máquina comprada en 2022 debe regularizarse en los siguientes 4 ejercicios siempre que existan más de diez puntos porcentuales de diferencia en las prorratas

$100.000 \times 21\% \times (90\% - 72\%)/5 = 756$

| | | | |
|-----|--|---------------------------------|-----|
| 756 | (6392) Ajustes positivo IVA de inversiones | | |
| | | a | |
| | | Hacienda Pública, IVA soportado | 756 |
| | | (472) | |